



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Sänger (Tenor) und hatte im Streitjahr 2007 in der Schweiz ein durchgängiges Arbeitsverhältnis mit dem Konzert und Theater St. Gallen bis zum 31.7.2007. Darüber hinaus erzielte er 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einzelnen Auftritten in Österreich.

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € 8.099,53 fest, wobei es alle Einkünfte, die der Bw. im Streitjahr in Österreich erzielt hat, in die Bemessung mit einbezog.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 2007 unter Berücksichtigung sämtlicher im Jahr 2007 in Österreich erzielten Einkünfte erfolgt sei, obwohl er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen erst im

September 2007 von der Schweiz nach Österreich verlegt habe und es daher erst zu diesem Zeitpunkt zu einem Wechsel des Ansässigkeitsstaates entsprechend Artikel 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in weiterer Folge DBA Schweiz) gekommen sei.

Bei natürlichen Personen richte sich gemäß Artikel 4 DBA Schweiz die Ansässigkeit in erster Linie nach dem Wohnsitz. Bestünden in beiden Staaten Wohnsitze, dann sei die natürliche Person dort ansässig, wo sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen habe. Einerseits lasse sich die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen im September durch den Beginn des Dienstverhältnisses des Bw. an der Volksoper Wien im September 2007 belegen, andererseits sei der Berufung eine Wegzugsbestätigung des Einwohneramtes Rorschach beigelegt worden, aus welcher hervorgehe, dass der Bw. bis zum 31. August 2007 in Rorschach, Schweiz, ansässig gewesen sei und seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen bis zu diesem Zeitpunkt in der Schweiz gehabt habe. Bis Ende August 2007 habe der Bw. daher auf Grund der engeren wirtschaftlichen (Engagement in der Schweiz) und persönlichen Beziehungen (gemeinsamer Haushalt mit der Ehefrau in der Schweiz) seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gehabt.

Auf Grund der Tatsache, dass der Bw. zwar im Jahr 2007 in Österreich polizeilich gemeldet gewesen sei (Nebenwohnsitz am Wohnort der Mutter), aber in Österreich über keinen Hauptwohnsitz im Sinne der BAO verfügt habe und darüber hinaus in steuerlicher Hinsicht in der Schweiz ansässig gewesen sei, unterlägen die bis Ende August 2007 in Österreich erzielten Einkünfte lediglich der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Die in Österreich bestehende polizeiliche Meldung habe sich einzig und allein aus Überlegungen im Hinblick auf eine allfällige Geltendmachung des mietenrechtlichen Eintrittsrechtes ergeben. Gemäß Rz 3 der Lohnsteuerrichtlinien sei die polizeiliche Anmeldung für den Wohnsitzbegriff im Sinne einer faktischen Wohnmöglichkeit nicht ausschlaggebend, die polizeiliche Meldung könne lediglich Indiz für die Annahme eines Wohnsitzes sein. Weiter habe der UFS in einer Berufungsentscheidung (RV/3077-W/07) im Hinblick auf die Festlegung des tatsächlichen Aufenthaltes festgehalten, dass eine polizeiliche Meldung nur Indizcharakter habe und ebenso wie die Staatsbürgerschaft nicht über den tatsächlichen Aufenthalt der jeweiligen Person aussage.

Da Österreich erst ab der Verlagerung des Lebensmittelpunktes im September 2007 als Ansässigkeitsstaat im Sinne des Artikel 4 DBA Schweiz angesehen werden könne, unterlägen nur jene Einkünfte der Steuerpflicht in Österreich, die nach diesem Zeitpunkt zugeflossen seien. Im konkreten Fall handle es sich dabei um nichtselbständige Einkünfte aus dem

Dienstverhältnis mit der Volksooper Wien (Dienstbeginn September 2007) sowie aus Auftritten im Musikverein Wien im November 2007.

Für die Einkünfte, die vor September 2007 bezogen worden seien, sei bereits österreichische Abzugssteuer in der Höhe von 20% einbehalten worden. Da für diesen Zeitraum jedoch auf Grund der dargebrachten Tatsachen die Schweiz als Ansässigkeitsstaat anzusehen sei und auch kein Wohnsitz in Österreich im Sinne der BAO vorgelegen sei, unterlägen die bis Ende August 2007 erzielten Einkünfte lediglich der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 EStG.

Mit dem Antrag auf Neuveranlagung der Einkommensteuer 2007 beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20. November 2008 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass es davon ausgehe, dass der Bw. im Jahr 2007 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gehabt habe, weswegen Österreich das Besteuerungsrecht des gesamten Welteinkommens des Bw. zustehe. Aus diesem Grund seien alle ausländischen Einkünfte bekannt zu geben und der schweizerische Steuerbescheid vorzulegen.

Nach bewilligter Fristverlängerung übermittelte der Bw. am 30. Jänner 2009 folgende Unterlagen:

- 1) einen Lohnausweis für den Zeitraum 1.1.2007 bis 31.7.2007, ausgestellt am 14.2.2008 durch Konzert und Theater St. Gallen
- 2) einen Arbeitsvertrag abgeschlossen zwischen Konzert und Theater St. Gallen einerseits und dem Bw. andererseits (das Arbeitsverhältnis habe laut Vertrag vom 1.8.2006 bis 31.7.2007 bestanden = Spielzeit 2006/2007)
- 3) eine Lohnabrechnung Konzert und Theater St. Gallen (exemplarisch für Februar und Juli 2007)
- 4) eine Bestätigung des Steueramtes Rohrschach über die Steuerpflicht des Bw. und dessen Frau
- 5) eine Detailaufstellung hinsichtlich beschränkter Steuerpflicht bis 31.8.2007 des Bw.

Ergänzend brachte der Bw. vor, dass aus den Unterlagen ersichtlich sei, dass er im Zeitraum von Jänner bis Juli 2007 am Konzert und Theater in St. Gallen beschäftigt gewesen sei. Weiters habe das Steueramt Rohrschach die steuerliche Ansässigkeit und die ordentliche Besteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht) bis zum 31.7.2007 bestätigt.

Der Bw. sei in der Schweiz bis zum 31. Juli 2007 durchgängig in einem Dienstverhältnis beschäftigt gewesen und habe in Österreich im Zeitraum vom 23.2.2007 bis 28.4.2007 (Volksoper Wien) bzw. 11.5.2007 bis 2.6.2007 (NÖ Kulturszene Betriebs GmbH) lediglich für einzelne Auftritte Einkünfte erzielt. Für diese Einkünfte seien 20% Abzugsteuer einbehalten worden.

Da in Österreich erst ab September 2007 ein durchgängiges Dienstverhältnis mit der Volksoper Wien bestanden habe, habe sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen erst im September 2007 nach Österreich verlagert. Ab September 2007 sei Österreich daher als Ansässigkeitsstaat entsprechend Artikel 4 DBA Schweiz anzusehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 16. März 2009 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies auf die Ausführungen in seiner Berufung sowie in der Vorhaltsbeantwortung. Ergänzend brachte der Bw. vor, dass die Schweizer Steuerverwaltung eine Bestätigung über die Steuerpflicht ausgestellt habe, in welcher die ordnungsgemäße Besteuerung in der Schweiz im Zeitraum vom 1.9.2004 bis 31.8.2007 bestätigt werde. Somit stehe die Besteuerung des Welteinkommens in diesem Zeitraum der Schweiz zu, unabhängig davon, ob in Österreich ein Wohnsitz bestehe. Sofern ein Steuerpflichtiger in mehreren Staaten einen Wohnsitz habe, sei zu prüfen, zu welchem Staat die wirtschaftlichen und persönlichen Nahebeziehungen bestünden.

Mit Schreiben vom 10. September 2009 verzichtete der Bw. auf die Abhaltung der mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Eingabe vom 16. September 2009 übermittelte der Bw. eine Aufstellung der Werbungskosten im Zusammenhang mit den in Österreich erzielten nichtselbständigen Einkünften des Jahres 2007. Konkret handelte es sich dabei einerseits um die bereits in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Werbungskosten in der Höhe von € 3.452 (Telefon, Internet, Steuerberatungskosten, Medikamente, Porti, Gesangsstunden, Übersiedlungskosten, Vermittlungsgebühr und Fahrtkosten) sowie andererseits um Reisekosten (Kilometergeld und Diäten) für die Anreise zu Proben und Auftritten in Österreich und um Provisionen an Artists Management Vienna im Gesamtbetrag von € 13.384,54.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist Sänger und hatte im Streitjahr bis zum 31. Juli 2007 in der Schweiz ein durchgängiges Arbeitsverhältnis mit dem Konzert und Theater St. Gallen. Darüber hinaus erzielte er in diesem Zeitraum aus den zwei folgenden Auftritten in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für welche Abzugssteuer in der Höhe von 20% entrichtet wurde.

Zeitraum	Bezugsauszahlende Stelle	Einkünfte
23.2.2007 bis 28.4.2007	Volksoper Wien	€ 32.000
11.5.2007 bis 2.6.2007	NÖ Kulturszene Betriebs GmbH	€ 15.880,02

Seit September 2007 (bis 31. Dezember 2007) hatte der Bw. ein durchgängiges Dienstverhältnis mit der Volksoper Wien.

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres hatte der Bw. seinen Hauptwohnsitz vom 18.8.1981 bis 1.5.2008 in W und seit 1.5.2008 in A.

Die Ehefrau des Bw. hatte ihren Hauptwohnsitz vom 21.4.2000 bis 12.3.2007 in X, welchen sie am 12.3.2007 nach A verlegte.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Bw. im Jahr 2007 in Österreich der beschränkten oder der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Der Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß Artikel 1 DBA Schweiz gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA Schweiz bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Ist eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie gemäß Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA Schweiz als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Bw. im Streitjahr bis zum 31. Juli 2007 in der Schweiz ansässig (i.S.d. DBA) war, weil er dort über eine ständige Wohnstätte verfügte und zur Schweiz die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte.

Gemäß Artikel 17 Abs. 1 DBA Schweiz dürfen Einkünfte, die berufsmäßige Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker sowie Sportler und Artisten für ihre in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübte Tätigkeit beziehen, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie diese Tätigkeit ausüben.

Einkünfte berufsmäßiger Künstler werden also grundsätzlich im dem Staat besteuert, in dem die Künstler auftreten.

Diesem Grundsatz folgend wurden daher im gegenständlichen Fall bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2007 zu Recht lediglich jene Einkünfte des Bw. als Musiker einer Besteuerung unterzogen, soweit sie aus Auftritten in Österreich herrührten. Die im Jahr 2007 aus Auftritten in der Schweiz erzielten Einkünfte wurden – mangels Ansässigkeit auch ohne Vornahme des Progressionsvorbehaltes gemäß Artikel 23 Abs. 1 DBA Schweiz – aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und unterlagen ausschließlich der Steuerpflicht in der Schweiz.

Unberücksichtigt blieben bisher lediglich die vom Bw. mit Eingabe vom 16. September 2009 nachträglich geltend gemachten Werbungskosten (Reiseaufwendungen und Provisionen) im Zusammenhang mit seinen im Jahr 2007 aus Auftritten in Österreich erzielten nichtselbständigen Einkünften in der Höhe von € 13.384,54. Die Höhe der nichtselbständigen Einkünfte vermindert sich daher um das Ausmaß der geltend gemachten Werbungskosten.

In seiner Berufung wendet der Bw. ein, dass die bis Ende August 2007 erzielten Einkünfte in Österreich lediglich der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 EStG unterlägen, weil die Schweiz als Ansässigkeitsstaat anzusehen gewesen sei und der Bw. in Österreich keinen Wohnsitz im Sinne der BAO gehabt habe.

Die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, richtet sich jedoch nicht nach Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften (vgl. VwGH vom 12. Juni 1964, 96/64, VwSlg 3103/F).

Danach sind gemäß § 1 Abs. 2 EStG jene natürlichen Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Eine Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach

der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. zB VwGH 26.11.1991, 91/14/00412).

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet, **über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können**, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (vgl. VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. ständige Rechtsprechung des VwGH, etwa vom 16.11.1991, 91/14/0041, vom 16.9.1992, 90/13/0299, vom 24.1.1996, 95/13/0150 und vom 3.7.2003, 99/15/0104).

Dabei fordert der Wohnsitzbegriff nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung. Ob die Wohnung vom Abgabepflichtigen auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig durch den Abgabepflichtigen benutzt werden kann (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 335). Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht (unbefristet) vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Begründung eines Wohnsitzes aus, wenn die Wohnung z.B. anlässlich von Inlandsbesuchen benützt wird.

Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht, aber auch familienrechtliche Ansprüche (z.B. des Ehegatten) in Betracht. Auch ein **abgeleiteter Wohnsitz** stellt einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO dar. Von einem abgeleiteten Wohnsitz spricht man u.a. dann, wenn ein Ehegatte auf Grund eherechtlicher Bestimmungen in der Wohnung des anderen Ehegatten zum Wohnen berechtigt ist, was auf eine eheliche Wohnung zutrifft. Bei aufrechter Ehe kann davon ausgegangen werden, dass Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz dort haben, wo die Familie wohnt (vgl. VwGH 11.12.1978, 2019/78). Hält sich der Ehegatte aus beruflichen oder sonstigen Gründen langfristig im Ausland auf und lassen auch die Umstände auf keine

dauernde Trennung schließen, dann behält der Ehegatte den Wohnsitz bei der Familie bei (vgl. Doralt⁴, EStG-Kommentar, Band I, Rz 14 zu § 1 EStG 1988).

Für die Begründung eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO ist die polizeiliche Meldung nicht erforderlich. Eine berufliche Tätigkeit im Ausland und häufige Auslandsreisen schließen einen Wohnsitz im Inland nicht aus (vgl. VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150; VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; VwGH 21.5.1990, 89/15/0115).

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass die Ehefrau des Bw. im Streitjahr 2007 durchgängig ihren Hauptwohnsitz in Österreich hatte. Tatsächlich übersiedelte die Ehegattin sogar während des Jahres 2007 innerhalb von Österreich von X, nach A. Dabei handelt es sich um jene Adresse, an der der Bw. seit seiner Rückkehr aus der Schweiz mit seiner Gattin bis heute gemeinsam lebt und gemeldet ist.

Der Bw. bestreitet auch nicht die Feststellung des Finanzamtes, dass er bei seinen Inlandsengagements im Jahr 2007 den Wohnsitz der Ehegattin genutzt habe.

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht somit fest, dass dem Bw. im Jahr 2007 in Österreich Räumlichkeiten (Wohnung der Ehegattin) zur Verfügung standen, die er jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nutzen konnte. Da der Bw. auf Grund des Ehegesetzes seinen Wohnsitz (selbst ohne polizeiliche Meldung in Österreich) am Wohnsitz der Ehegattin (abgeleiteter Wohnsitz) hat, ist von einem **inländischen Wohnsitz** des Bw. im Sinne des § 26 BAO auszugehen. Der Umstand, dass der Bw. im strittigen Zeitraum auch in der Schweiz über einen Wohnsitz verfügte, steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich nicht entgegen (vgl. dazu VwGH 7.3.2003, 99/15/0104).

Da es – wie bereits oben ausgeführt – bei der unbeschränkten Steuerpflicht weder auf die Ansässigkeit des Bw. noch auf dessen Mittelpunkt der Lebensinteressen, sondern lediglich auf einen aufrechten inländischen Wohnsitz des Bw. ankommt, gehen die Einwände des Bw., wonach er in steuerlicher Hinsicht in der Schweiz ansässig gewesen sei, weil er auf Grund der engeren wirtschaftlichen (Engagement in der Schweiz) und persönlichen Beziehungen (gemeinsamer Haushalt mit der Ehefrau in der Schweiz) seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gehabt habe, ins Leere.

Aus den dargelegten Gründen ist das Finanzamt somit zu Recht von der unbeschränkten Steuerpflicht des Bw. im Streitjahr 2007 ausgegangen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Oktober 2009